

торій пріоритетного розвитку (ТПР). Наприклад, можливе повернення Харкову статусу території з особливим інвестиційним режимом.

По-четверте, треба відзначити необхідність участі в масштабних міжнародних проектах, наприклад, у можливому прийнятті матчів першості Європи з футболу 2012 р. Досвід інших країн нагадує про бум у будівництві й побутовому і житлово-комунальному обслуговуванні під час підготовки до зазначених подій. Йдеться не тільки про спортивні об'єкти, а і про міську інфраструктуру в цілому. Тисячі туристів і журналістів з багатих європейських країн повинні перебувати в належних умовах, що вони підкреслять значними грошовими потоками на користь господарів першості. Як правило, подібні турніри рентабельні, що підкріплюється не лише грошовими надходженнями, а й наявністю об'єктів нерухомості високого класу. Крім того, підготовчі заходи можуть спиратися на кредити, спонсорські пожертвування, збори на розміщення реклами та інші засоби фінансування.

Таким чином, розгляд проблем державних природних монополій є продуктивним при макроекономічному урахуванні всього комплексу суперечливих проблем.

1. Гальчинський А. Три кроки бюджетної політики // Дзеркало тижня. – 2006. – №37. – С.8.
2. Кораблі С. Одномірна політика // Дзеркало тижня. – 2006. – №34. – С.1, 7.
3. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс. Т. 1. – М.: Республика, 1992. – 391 с.
4. Макроекономіка / За ред. В.Д. Базилевича. – К.: Знання, 2004. – 851 с.
5. Нуреев Р.М. Курс мікроекономіки. – 2-е изд., изм. – М.: Норма, 2005. – 472 с.
6. Перехідна економіка / За ред. В.Гейця. – К.: Вища школа, 2003. – 591 с.
7. Савченко А.Г. Макроекономічна політика. – К., 2001. – 166 с.
8. Сакс Д., Ларрен Б. Филлипс. Макроекономика. Глобальный подход. – М.: Дело, 1996. – 736 с.

Отримано 02.10.2006

УДК 658

А.Г.ГОЛЬДФАРБ, канд. екон. наук

Харьковский национальный автомобильно-дорожный университет

ОБОСНОВАНИЕ ВЫДЕЛЕНИЯ ЦЕНТРОВ ОТВЕТСТВЕННОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИИ

Рассматриваются проблемы, связанные с введением системы учета по центрам ответственности. Проведен SWOT-анализ работы по центрам ответственности, а также перечислены необходимые условия для создания системы учета по центрам ответственности.

Каждое предприятие имеет собственную структуру, которая определяется наличием и взаимодействием его подразделений. Подраз-

деления предприятия выполняют различные функции и могут по-разному называться: цеха, отделы, службы, департаменты, секции, отделения и т.д. Подразделения возглавляют руководители (менеджеры, заведующие), которые отвечают за их работу. В небольших предприятиях одно и то же лицо (владелец или главный менеджер) осуществляет управление хозяйственной деятельностью и принимает важные решения. Но способность человека управлять имеет определенные границы. Поэтому в случае возрастания масштабов бизнеса и усложнения его структуры возникает необходимость распределять полномочия по принятию решений между разными уровнями управления. Делегирование полномочий по принятию решений означает децентрализацию управления. Децентрализация управления имеет определенные преимущества и недостатки.

Американские экономисты С.Паркинсон и М.Рустомджи так отзываются о централизации и децентрализации управления: «Централизация еще достаточно распространена: единоличное руководство до сих пор существует во многих организациях, и оно охватывает большее количество работников, чем управление, осуществляемое группой менеджеров. Единоличное руководство отчасти обусловлено человеческой природой. Людям, занимающим высокие должности, приятно считать себя незаменимыми, и они в тайне надеются, что так будет продолжаться всегда. Они не любят передавать полномочия, поскольку считают, что вследствие этого уменьшится их значимость. Главное экономическое отличие между централизацией и децентрализацией состоит в том, что в первом случае ниже затраты на содержание административного аппарата, а во втором – выше эффективность труда. Научные исследования свидетельствуют: благодаря высокому моральному духу и чувству коллективизма в децентрализованных организациях меньшая текучесть кадров, меньше прогулов и несчастных случаев» [6].

Как свидетельствует зарубежный опыт, в больших фирмах во избежание опасности потери контроля высшее руководство старается как можно глубже контролировать решения менеджеров низшего уровня, не подменяя однако их функции принимать решения [5].

Получение менеджером права самостоятельно принимать решения означает одновременно и ответственность за его последствия. Поэтому подразделение, возглавляемое руководителем, который несет ответственность за результаты его деятельности, получило название «центр ответственности».

Концепция центров и учета ответственности впервые была сформулирована А.Хиггинсом. В начале 50-х годов XX ст. она получила

широкое распространение в США, а потом и в других странах мира [2].

Сегодня проблемой работы с применением центров ответственности занимается много ученых-экономистов, правда, в основном, зарубежных [1-6].

В отечественной практике можно пересчитать по пальцам предприятия, которые ввели у себя работу по центрам ответственности. Это связано с нехваткой информации и отсутствием методики выделения и работы по центрам ответственности.

Далее хотелось бы определить, насколько необходимо выделение центров ответственности на предприятии, какие преимущества и недостатки характерны для предприятия, работающего с применением центров ответственности, какие необходимые условия должны быть созданы на предприятии для осуществления работы по центрам ответственности.

Центр ответственности – это сфера (сегмент) деятельности, в пределах которой установлена персональная ответственность менеджера за показатели деятельности, которые он контролирует.

В системе управления высший руководитель должен контролировать и оценивать работу менеджеров нижнего уровня, а они, в свою очередь, должны осуществлять самоконтроль и информировать высшее руководство о результатах деятельности.

Для осуществления такого контроля и обеспечения подотчетности менеджеров необходима соответствующая система учета, которая бы обеспечивала сбор, обработку и передачу информации о результатах деятельности каждого центра ответственности. Такой системой учета является учет по центрам ответственности.

Учет ответственности – это система учета, которая обеспечивает контроль и оценку деятельности каждого центра ответственности.

Эффективная система учета по центрам ответственности базируется на таких принципах:

- менеджеры отвечают только за ту деятельность, которая находится под их контролем;
- менеджеры принимают участие в определении целей, в соответствии с которыми будет оцениваться их деятельность;
- менеджеры стремятся достичь поставленной перед ними и их подразделениями цели;
- четко определена роль учета в системе поощрения работников;
- отчеты о выполнении бюджетов составляются регулярно и используются на практике для оценки деятельности центров ответственности.

Первоначально цель учета по центрам ответственности состояла в усилении контроля за затратами путем установления персональной ответственности менеджеров разных уровней за расходование ресурсов.

Однако изучение психологических аспектов поведения человека свидетельствует о том, что установление жесткого контроля и использование его результатов как укор менеджерам вынуждает их больше времени уделять поиску оправданий собственных действий, а не поиску путей достижения поставленной цели.

С.Паркинсон и М.Рустомджи так говорят о необходимости контроля: «Контроль нужен всегда, независимо от того, делегирует руководитель свои полномочия или нет. Ответственность руководителя перед своим начальством не уменьшается ни на йоту, если он передаст часть своих полномочий подчиненным. Верховное руководство часто не решается передавать полномочия, так как опасается, что люди допустят ошибки, которые трудно будет исправить. Это свидетельствует о недостаточности надлежащего контроля и плохой организации труда. Важно понять, что иногда важность системы контроля может значительно превышать важность того, что она контролирует» [6].

Поэтому теперь задачей учета по центрам ответственности является не столько контроль, сколько помощь в организации самоконтроля, так как общеизвестно, что ни один человек не станет нарушать выгодные для него условия и критерии деятельности. Итак, главная цель учета ответственности – помочь менеджерам в составлении отчетов о выполнении бюджетов и в оценке результатов деятельности.

Вообще, выделение центров ответственности позволяет:

- сократить время, необходимое для принятия решений, а значит повысить скорость реагирования на потребности клиентов;
- вести точный учет затрат по продуктам и процессам;
- учитывать доходы (каждый центр знает, сколько он заработал денег);
- оценить результаты деятельности подразделений, т.е. насколько эффективно работают все бизнес-единицы.

Выделение центров ответственности требует:

- создания системы финансового планирования – утверждения формы внутрифирменной отчетности, совершенствования бухгалтерского учета;
- психологической и профессиональной подготовки персонала. Во-первых, люди должны понимать, что они делают и какое значение имеет их работа для всей фирмы, а во-вторых – они должны быть

способны «расти и развиваться» вместе с организацией;

- установки новой информационной системы. Необходимо кардинальное изменение всей системы информационного менеджмента организации: принципиально новым становится не только объем информации, но ее содержание и пользователи.

Основой учета по центрам ответственности является закрепление затрат и доходов за руководителями разных уровней и систематический контроль за выполнением ими утвержденных бюджетов.

В связи с этим первым шагом организации учета по центрам ответственности является выделение соответствующих центров с целью закрепления ответственности. Для выделения центров ответственности, прежде всего, необходимо обратить внимание на организационную и технологическую структуру предприятия, должностные инструкции, устанавливающие права и обязанности конкретных работников.

На основе отличий в характере ответственности менеджеров можно выделить четыре типа центров ответственности: центры затрат; центры дохода; центры прибыли; центры инвестиций.

Центр затрат – центр ответственности, руководитель которого контролирует затраты, но не контролирует доходы и инвестиции в активе центра.

Большинство подразделений предприятия (отделы, цеха, участки, производства) являются центрами затрат.

Центр дохода – центр ответственности, руководитель которого контролирует доходы, но не контролирует затраты на производство продукции (работ, услуг) или приобретение товаров, которые реализуются, и инвестиции в активы центра.

Типичный пример центров дохода – отдел продаж, отделы универмага, региональные представительства компаний и др. такие подразделения обычно отвечают за объем продаж, но не всегда наделены полномочиями контролировать цены и ассортимент товаров.

При этом руководитель центра дохода может контролировать затраты на содержание подразделения. Следовательно, речь идет не об отсутствии контроля затрат вообще, а об отсутствии прямой связи между затратами центра и его доходами. Следовательно, фактически не существует центра дохода в чистом виде. Речь идет скорее о центре дохода и ограниченных затратах.

Центр прибыли – центр ответственности, руководитель которого контролирует затраты и доходы, но не контролирует инвестиции в активы центра.

Большинство бизнес-единиц в сети деятельности компании (рестораны, мотели, киоски, отделения, филиалы и др.) функционируют как центры прибыли.

Наличие прямой связи между затратами и доходом позволяет руководителю подразделения контролировать прибыль. Основная задача руководителя центра прибыли – максимизация прибыли.

Центр инвестиций – центр ответственности, руководитель которого одновременно контролирует затраты, доходы и инвестиции в активы центра.

Центром инвестиций обычно является компания в целом, а также дочерние предприятия и филиалы, руководители которых обладают широкими полномочиями. Характерной особенностью центра инвестиций является прямая взаимосвязь между инвестированным капиталом в деятельность центра и его прибылью.

Различный характер и масштабы центров ответственности определяют разный подход к оценке их деятельности.

Общий подход к выбору показателей оценки деятельности центров предусматривает соблюдение таких критериев:

- взаимосвязь с целями компании;
- баланс краткосрочных и долгосрочных целей;
- отображение ключевой деятельности руководства;
- отображение результатов деятельности работников;
- понятность для работников;
- возможность использования для оценки и поощрения работников;
- объективность и относительная простота расчета;
- последовательность и регулярность использования.

Основой организации учета по центрам ответственности является закрепление затрат и доходов за руководителями разных уровней и систематический контроль за исполнением бюджета.

В основу определения ответственности положен принцип контролируемости, согласно которому руководитель центра несет ответственность только за те затраты, доходы и инвестиции, которые контролируются персоналом этого центра, т.е. затраты разбиваются на контролируемые и неконтролируемые. Однако на практике довольно тяжело осуществить такое разделение затрат.

Эту проблему в свое время исследовал Комитет по стандартам и концепциям затрат (США), который разработал следующие рекомендации [3]:

- если какое-то лицо имеет право заказывать и использовать услуги, то оно должно отвечать за величину затрат на эти услуги;

- если какое-то лицо своими действиями может в значительной степени влиять на сумму затрат, то оно может отвечать за эти затраты;
- даже если какое-то лицо своими действиями не может в значительной степени влиять на сумму затрат, на него может быть возложена ответственность за те элементы затрат, на которые оно влияет через лица, которые непосредственно отвечают за эти элементы.

Информация о результатах деятельности каждого центра ответственности периодически обобщается в отчете центра ответственности. Такой отчет содержит показатели деятельности, контролируемые персоналом соответствующего центра.

Большая часть информации данного отчета выражена в денежном измерителе, но в отчет также могут включаться и не денежные (нефинансовые) показатели.

Отчет центра ответственности используется руководителем самого центра для планирования, контроля и принятия управленческих решений. Высшее руководство на основании данных такого отчета оценивает деятельность каждого подразделения и его руководителя.

Важно различать результаты деятельности руководителя и экономические результаты деятельности подразделения.

Результаты деятельности руководителя характеризуют его способность обеспечивать ежедневное эффективное управление деятельностью, которая находится под его контролем.

Экономические результаты деятельности характеризуют успешность деятельности подразделения как экономической единицы.

Обобщая все вышесказанное, для оценки целесообразности введения центров ответственности можно осуществить SWOT-анализ управления предприятием по центрам ответственности, т.е. определить сильные и слабые стороны введения центров ответственности, а также связанные с этим возможности и угрозы.

К сильным сторонам введения центров ответственности можно отнести:

- увеличение времени для стратегического планирования и повышение эффективности текущего планирования;
- обеспечение процесса эффективного делегирования полномочий руководителям центров ответственности по принятию оперативных управленческих решений;
- эффективное применение концепции управления по отклонениям, поскольку в данном случае заранее известно, какое из подразделе-

ний приносит доходы или несет те или иные затраты; топ-менеджмент может контролировать деятельность центров ответственности и объективно оценивать качество работы их руководителей;

- обеспечение обоснованного выбора базы распределения общехозяйственных расходов по центрам прибыли;
- мотивированный подход к выделению центров ответственности (выделение новых центров ответственности, разделение и объединение существующих).

Слабыми сторонами введения центров ответственности являются:

- руководители центров ответственности склонны рассматривать только свое бизнес-направление, а не организацию в целом, что может идти в разрез с принципом коллегиальности бюджетного процесса;
- рост затрат на получение дополнительной информации от руководителей центров ответственности, увеличение потоков документооборота;
- размывание ответственности по отдельным статьям основного бюджета по нескольким руководителям, особенно это относится к ресурсному планированию;
- увеличение времени на подготовку, согласование и утверждение бюджета, что вызвано большим количеством участников бюджетного процесса;
- зачастую очень слабая подготовка руководителей центров ответственности в области финансового планирования.

Возможности:

- возможность оценки результатов работы конкретного подразделения (степени достижения поставленных целей), сравнения эффективности деятельности различных подразделений в финансовых показателях;
- возможность привлечения внимания топ-менеджмента предприятия к тем областям деятельности, где оно наиболее необходимо;
- возможность децентрализации бизнеса;
- возможность улучшения системы мотивации сотрудников центров ответственности посредством выполнения запланированных ими показателей;
- возможность использования внутреннего (трансфертного) ценообразования, что особенно актуально для крупных холдинговых предприятий с разнообразным ассортиментом продукции, перечнем работ, услуг.

Угрозы:

- затраты на построение и внедрение данной системы в настоящее время не поддаются количественной оценке и могут оказаться больше, чем получаемый от ее использования эффект (по крайней мере в краткосрочной перспективе), что зачастую обуславливается отсутствием нормативной документации, регламентирующей финансовую структуру;
- неприятие данной системы работниками предприятия в силу разных причин;
- угроза появления дублирующих служб и функций у различных подразделений;
- рост рисков, связанных с ошибками планирования, которые на начальном этапе неизбежны.

Таковы основные моменты SWOT-анализа управления по центрам ответственности, наиболее часто встречающиеся в практике постановки управленческого учета и бюджетирования. Проведение примерного анализа в рамках отдельно взятого предприятия позволит его специалистам и руководству ответить на вопрос: действительно ли так необходима финансовая структура, основанная на центрах ответственности, и какую выгоду это может принести в дальнейшем.

1. Голов С.Ф. Управленческий учет. – К.: Либра, 2004. – 576 с.

2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.

3. Каплан Роберт С., Нортона Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию: Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2003. – 304 с.

4. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы, 1994. – 144 с.

5. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.

6. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

Получено 11.10.2006

УДК 658 : 330.341

В.И.ЛОБУНЕЦ, канд. экон. наук, К.Е.БАБЕНКО, канд. физ.-матем. наук,
Е.С.ПАРХОМЕНКО

Украинская инженерно-педагогическая академия, г.Харьков

АНАЛИЗ ОСНОВНЫХ ФАКТОРОВ, ВЛИЯЮЩИХ НА ФОРМИРОВАНИЕ И РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Рассматриваются основные группы факторов, влияющие на деятельность предприятий с точки зрения формирования и распределения их прибыли. С помощью метода экспертных оценок анализируется степень их влияния. На основе полученных результа-